



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutare



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

STUDIU DE CAZ - IAS[®] 21 EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR

IAS 21 descrie modul de contabilizare a tranzacțiilor în valută și a operațiunilor din străinătate în situațiile financiare, precum și contabilizarea modului de conversie a situațiilor financiare într-o monedă de prezentare.

Moneda funcțională a unei entități ale cărei operațiuni sunt concentrate în principal într-o țară este, în mod normal, moneda țării respective. Cu toate acestea, pentru un număr mare de entități care își desfășoară activitatea la nivel regional sau mondial, alegerea unei monede funcționale este mai puțin simplă. IAS 21 a furnizat un set de indicatori pentru a ajuta la determinarea monedei funcționale.

Astfel, IAS 21 prevede că o tranzacție în monedă străină trebuie înregistrată prin aplicarea cursului de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină la data tranzacției la valoarea în monedă străină.

În cazul unei entități din cadrul unui grup, moneda de prezentare a grupului este moneda de prezentare a societății-mamă, care este entitatea raportoare. IAS 21 specifică două abordări ale conversiei și condițiile în care trebuie utilizată fiecare abordare. Metoda de conversie care trebuie utilizată depinde de faptul dacă moneda funcțională a filialei străine este aceeași cu moneda de prezentare și dacă registrele contabile sunt ținute în moneda funcțională.

Acest caz prezintă procesul de conversie a situațiilor financiare în monedă străină ale unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare.

Informații relevante

La 31 decembrie 2020, Spruce Entity, a cărei monedă funcțională și de prezentare este u.m.X, a achiziționat întregul capital social al Star Entity, o entitate străină ale cărei situații financiare sunt întocmite în moneda locală (u.m.Y).

Situația poziției financiare a Star Entity la 31 decembrie 2020 este prezentată mai jos (în u.m.Y.)

Star Entity Situația poziției financiare la 31 decembrie 2020 (în u.m.Y)			
Numerar	28.000	Datorii furnizori	200.000
Creanțe clienți	100.000		
Stocuri	120.000		
Cheltuieli în avans (asigurări)	36.000	Rezultatul reportat	600.000
Active necurente (net)	580.000	Capital social	64.000
Total activ	864.000	Total datorii și capitaluri proprii	864.000

Informații suplimentare:

1- Activele necurente cuprind următoarele:

	Valoarea contabilă netă (u.m.Y)	Amortizarea anuală (u.m.Y)
Teren	100.000	-
Clădiri	210.000	10.000
Echipamente	336.000	56.000

2- Asigurarea plătită în avans a expirat la 30 iunie 2020.

Situația poziției financiare a entității Star la 31 decembrie 2021 și la 31 decembrie 2022 și situația profitului sau a pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 2021 și la 31 decembrie 2022 sunt prezentate mai jos în u.m.Y.

Situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global a Star Entity			
Pentru anul care se încheie în 2021 și 2022			
	2021 (u.m.Y)	2022 (u.m.Y)	
Vânzări	1.200.000	1.600.000	1.600.000
<u>Costul bunurilor vândute</u>	<u>(760.000)</u>	<u>(860.000)</u>	<u>(860.000)</u>
Stocuri – sold inițial	120.000	160.000	160.000
Achiziții	<u>800.000</u>	<u>900.000</u>	<u>900.000</u>
Costul bunurilor disponibile pentru vânzare	920.000	1.060.000	1.060.000
Stocuri - sold final	(160.000)	(200.000)	(200.000)
Marja brută	440.000		740.000
<u>Cheltuieli de exploatare</u>	<u>(246.000)</u>		<u>(266.000)</u>
Cheltuieli de amortizare	66.000	86.000	86.000
Cheltuieli de asigurare	24.000	12.000	12.000
Alte cheltuieli de exploatare	156.000	168.000	168.000
Profit brut	194.000		474.000
Impozit	<u>(40.000)</u>		<u>(96.000)</u>
Profit net	154.000		378.000

Situația poziției financiare a Star Entity		
la 31 decembrie 2021 și la 31 decembrie 2022 (u.m.Y)		
	31.12.2021	31.12.2022
Numerar	178.000	300.000
Creanțe clienți	140.000	210.000
Stocuri	160.000	200.000
Cheltuieli în avans (asigurări)	12.000	-
Active necurente (net)	514.000	668.000
TOTAL ACTIVE	<u>1.004.000</u>	<u>1.378.000</u>
Datorii furnizori	196.000	232.000
Impozit de plătit	40.000	60.000
Rezultatul reportat	168.000	446.000
Rezerve din reevaluare	-	40.000
Capital social	600.000	600.000
TOTAL DATORII ȘI CAPITALURI PROPRII	<u>1.004.000</u>	<u>1.378.000</u>
	2021	2022
Rezultatul reportat (1 ianuarie)	64.000	168.000
Profit net	154.000	378.000
Dividende plătite	<u>(50.000)</u>	<u>(100.000)</u>
Rezultatul reportat (31 decembrie)	<u>168.000</u>	<u>446.000</u>

Informații suplimentare:

- 1- În cursul anului 2021, au fost achiziționate instalații și echipamente în valoare de 200.000 u.m.Y. Cursul de schimb la data achiziției a fost de 1 u.m.Y = 2,95 u.m.X. Instalațiile și echipamentele au fost amortizate în mod liniar pe o perioadă de zece ani. Să presupunem că în 2021 a fost înregistrată o amortizare pentru un an întreg.
- 2- Terenul a fost reevaluat de la 100.000 u.m.Y la 140.000 u.m.Y la 30 septembrie 2021.
- 3- Pe 15 mai 2021, au fost plătite dividende în sumă de 50.000 u.m.Y și alte 100.000 u.m.Y pe 20 mai 2022.
- 4- Următoarele cursuri de schimb au fost în vigoare pentru 2021 și 2022:

31 decembrie 2020	1 u.m.Y = 2,32 u.m.X
Cursul mediu ponderat pentru 2021	1 u.m.Y = 2,70 u.m.X
Cursul mediu ponderat la achiziționarea soldurilor finale (2021)	1 u.m.Y = 2,94 u.m.X
15 mai 2021	1 u.m.Y = 2,78 u.m.X
31 decembrie 2021	1 u.m.Y = 2,91 u.m.X
Cursul mediu ponderat pentru 2022	1 u.m.Y = 3,06 u.m.X
Cursul mediu ponderat la achiziționarea soldurilor finale (2022)	1 u.m.Y = 3,03 u.m.X
20 mai 2022	1 u.m.Y = 3,01 u.m.X
30 septembrie 2022	1 u.m.Y = 3,00 u.m.X
31 decembrie 2022	1 u.m.Y = 3,52 u.m.X

- 5- Vânzările și cheltuielile au fost realizate/suportate în mod egal pe parcursul fiecărei perioade de raportare.

Întrebări pentru discuție

- Vă rugăm să prezentați procesul de conversie a situațiilor financiare în valută ale entității Star în moneda de prezentare a entității Spruce.
- Cum credeți că va fi raportat câștigul (pierderea) din conversia în monedă străină? De ce?

SOLUȚIA STUDIULUI DE CAZ – IAS 21 EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR

Situațiile financiare ale Star Entity pentru anul 2021 vor fi convertite în u.m.X, moneda de raportare a societății-mamă, Spruce Entity.

Star Entity			
Situația profitului sau pierderii și alte elemente ale rezultatului global Conversia pentru anul 2021			
	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Vânzări	1.200.000	2,70(*)	3.240.000
Costul mărfurilor vândute	<u>(760.000)</u>	2,70	<u>(2.052.000)</u>
Marja brută	440.000		1.188.000
<u>Cheltuieli de exploatare</u>			
Cheltuieli de amortizare	(66.000)	2,70	(178.200)
Cheltuieli de asigurare	(24.000)	2,70	(64.800)
Alte cheltuieli de exploatare	<u>(156.000)</u>	2,70	<u>(421.200)</u>
Profit brut	194.000		523.800
Impozit	<u>(40.000)</u>	2,70	<u>(108.000)</u>
Profit net	154.000		415.800

Soldul rezultatului reportat, care va fi raportat în situația poziției financiare a Entității Star la 31 decembrie 2021, se va calcula după cum urmează.

	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Rezultatul reportat (1 ianuarie 2021)	64.000	2,32 (**)	148.480
Dividende plătite	(50.000)	2,78	(139.000)
Profitul net al anului 2021	<u>154.000</u>		<u>415.800</u>
Rezultatul reportat (31 decembrie 2021)	168.000		425.280

(*) Vânzările și cheltuielile, inclusiv cheltuielile cu impozitele, sunt convertite la cursul mediu, deoarece acestea apar în mod egal pe parcursul anului. Excepție fac dividendele plătite, care sunt convertite la cursul real, deoarece este o tranzacție unică.

(**) soldul inițial al rezultatului reportat reprezintă în întregime rezultatul reportat înainte de achiziție. Prin urmare, acesta este convertit folosind cursul istoric. Cu toate acestea, dacă soldul inițial al rezultatului reportat este o combinație de profituri nerepartizate anterioare și ulterioare achiziției, nu este posibilă conversia sumei la un singur curs, deoarece suma reprezintă o acumulare a profiturilor din doi sau mai mulți ani. În practică, se utilizează cifra convertită din situațiile financiare convertite ale anului precedent.

Star Entity

Situația poziției financiare			
Conversie la data de 31 decembrie 2021			
	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Numerar	178.000	2,91	517.980
Creanțe clienți	140.000	2,91	407.400
Cheltuieli în avans (asigurări)	12.000	2,91	34.920
Stocuri	160.000	2,91	465.600
Active necurente (net)	<u>514.000</u>	2,91	<u>1.495.740</u>
TOTAL ACTIVE	1.004.000		2.921.640
Datorii furnizori	(196.000)	2,91	(570.360)
Impozit de plătit	<u>(40.000)</u>	2,91	<u>(116.400)</u>
TOTAL ACTIVE NETE	<u>768.000</u>		<u>2.234.880</u>
Rezultat reportat	168.000		425.280
Câștig din conversia monedei străine			417.600
Capital social	<u>600.000</u>	2,32	<u>1.392.000</u>
CAPITALURI PROPRII	<u>768.000</u>		<u>2.234.880</u>

Câștigul din conversie de 417.600 u.m.X poate fi obținut în două moduri. Mai întâi, acesta poate fi obținut ca diferență prin convertirea mai întâi a activelor nete la cursul de închidere. Această cifră ar trebui să fie egală cu suma convertită din partea capitalului social din ecuația contabilă. Capitalul social este convertit la cursul istoric, iar rezultatul reportat convertit se obține din situația profitului și pierderii și din alte elemente ale rezultatului global. Astfel, **câștigul din conversia în monedă străină** este obținut prin diferență.

Diferența din conversie poate fi obținută, de asemenea, prin efectuarea unei verificări de reconciliere, după cum urmează:

	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Active nete (1 ianuarie 2020)	664.000	2,32	1.540.480
<u>Ajustări pentru modificările poziției activelor nete în cursul anului:</u>			
Profit net	154.000	2,70	415.800
Dividende plătite	<u>(50.000)</u>	2,78	<u>(139.000)</u>
			(A) 1.817.280
Active nete (31 decembrie 2020)	768.000	2,91	(B) 2.234.880
Câștig (pierdere) din conversia în monedă străină (B-A)			417.600

Câștigul din conversia monedei străine este rezultatul deprecierei u.m.Y față de u.m.X în cursul anului. Diferența din conversie a rezultat din:

- a) Activele nete de deschidere (664.000 u.m.) care au fost reportate la cursul de închidere anterior;

- b) Mișcări ale activelor nete în cursul anului - profitul net al anului convertit la cursul mediu de schimb și dividendele plătite convertite la cursul real.

Suma (A) reprezintă activele nete neajustate în u.m.Y la sfârșitul anului. La sfârșitul anului, activele nete reportate (768.000 u.m.Y) sunt convertite la cursul de închidere pentru a obține 2.234.880 u.m.X (B). La sfârșitul anului se înregistrează o diminuare a activelor nete ca urmare a deprecierei u.m.Y. Diferența dintre cele două sume (B și A) reprezintă diferența din conversie pentru anul respectiv.

Situațiile financiare ale Star Entity pentru anul 2022 vor fi convertite în u.m.X, moneda de raportare a societății-mamă, Spruce Entity.

Star Entity			
Situația profitului sau pierderii și alte elemente ale rezultatului global Conversia			
Pentru anul 2022			
	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Vânzări	1.600.000	3,06	4.896.000
Costul mărfurilor vândute	<u>(860.000)</u>	3,06	<u>(2.631.600)</u>
Marja brută	740.000		2.264.400
<u>Cheltuieli de exploatare</u>			
Cheltuieli de amortizare	(86.000)	3,06	(263.160)
Cheltuieli de asigurare	(12.000)	3,06	(36.720)
Alte cheltuieli de exploatare	<u>(168.000)</u>	3,06	<u>(514.080)</u>
Profit brut	474.000		1.450.440
Impozit	<u>(96.000)</u>	3,06	<u>(293.760)</u>
Profit net	378.000		<u>1.156.680</u>

Soldul rezultatului reportat, care va fi raportat în situația poziției financiare a Entității Star la 31 decembrie 2022, se va calcula după cum urmează.

	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Rezultatul reportat (1 ianuarie 2022)	168.000		425.280
Dividende	(100.000)	3,01	(301.000)
Venitul net al anului 2022	<u>378.000</u>		<u>1.156.680</u>
Rezultatul reportat (31 decembrie 2022)	446.000		1.280.960

Star Entity			
Situația poziției financiare			
Conversie la data de 31 decembrie 2022			
	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Numerar	300.000	3,52	1.056.000
Creanțe clienți	210.000	3,52	739.200
Stocuri	200.000	3,52	704.000
Active necurente (net)	<u>668.000</u>	3,52	<u>2.351.360</u>
TOTAL ACTIVE	1.378.000		4.850.560
Datorii furnizori	(232.000)	3,52	(816.640)
Impozit de plătit	<u>(60.000)</u>	3,52	<u>(211.200)</u>
TOTAL ACTIVE NETE	1.086.000		3.822.720
Rezultatul reportat	446.000		1.280.960
Rezerve din reevaluare	40.000	3,00	120.000
Câștig din conversia în monedă străină	-	(1)	1.029.760
Capital social	<u>600.000</u>	2,32	<u>1.392.000</u>
CAPITALURI PROPRII	1.086.000		3.822.720

Câștigul din conversia monedei străine de 1.029.760 u.m.X poate fi obținut în două moduri. Acesta poate fi obținut ca diferență prin convertirea mai întâi a activelor nete la cursul de închidere. Această cifră ar trebui să fie egală cu suma convertită din partea capitalului social din ecuația contabilă. Capitalul social este convertit la cursul istoric, iar rezultatul reportat convertit se obține din situația profitului și pierderii și din alte elemente ale rezultatului global. Astfel, **câștigul din conversia în monedă străină** se obține ca diferență.

Diferența din conversie poate fi obținută, de asemenea, prin efectuarea unei verificări de reconciliere, după cum urmează:

(1) Câștig din conversia în monedă străină

	u.m.Y	Cursul de schimb	u.m.X
Activele nete (1 ianuarie)	768.000	2,91	2.234.880
Profit net	378.000	3,06	1.156.680
Rezerve din reevaluare	40.000	3,00	120.000
Dividende	(100.000)	3,01	<u>(301.000)</u>
			(A) 3.210.560
Activele nete (31 decembrie)	1.086.000	3,52	(B) <u>3.822.720</u>
Câștig din conversia în monedă străină (B-A)			612.160
Câștig din conversia în monedă străină (1 ianuarie)			<u>417.600</u>
Câștig din conversia în monedă străină (31 decembrie)			<u>1.029.760</u>